

# 減価償却論の新展開

鈴木 義 夫

## I はじめに

今日、経営経済学が意思決定指向化 (Entscheidungsorientierung)<sup>(1)</sup>の傾向を強めてきているなかであって、意思決定、経営計画および投資決定に関する諸問題は多くの活発な論議を惹き起こしている<sup>(2)</sup>。このような状況のもとにおいて、短期経営計画にたいする原価計算の役割についても、「意思決定」という観点のもとでの再検討が加えられ、「意思決定指向的原価計算」(Entscheidungsorientierte Kostenrechnung)<sup>(3)</sup>とでもいうべき原価計算の新しい形態が構築されつつあるのである。しかも、そこでのもっとも議論の多い問題のひとつが減価償却をめぐる問題なのである<sup>(4)</sup>。

そこで、本稿では、アルノ・マーラートの所論を中心にして、そうした「意思決定指向的原価計算」における減価償却をめぐる諸問題が、その理論的基礎との関連で考察され、その特徴点が明らかにされている。その際、ここでは、とくに、現実の客観的な意思決定現象が問題の中心とされるのではなくて、そのような現象と多様かつ多面的なかわりをもってはいるものの、しかしながら、それとは相対的に独自の展開の様相を呈している意思決定論とその理論構造の分析に重点がおかれている。そして、こうした分析をつうじて、「意思決定指向的原価計算」において強調されている「意思決定」が現実の客観的な意思決定現象を直接的に問題としているのではなくて、むしろ、それが理論展開のためのいわば論理的用具とされ、それを媒介として、「減価償却論」の新たな展開がはかられているということが明らかにされている。

- (1) Bamberg, Günter; Coenenberg, Adolf Gerhard, Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, München, 1974, Vorwort.
- (2) この点の詳細については、拙著『会計理論の基礎構造』, 昭和 52 年, 第 6 章を参照されたい。
- (3) このような方向での試みとしては、たとえば、Adam, Dietrich, Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden 1970 をあげることができる。
- (4) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, Opladen, 1976.

## Ⅱ 意思決定指向的減価償却の理論的基礎

一般的には、「計画とは将来の諸問題についての認識と解決の体系的・方法的プロセスである<sup>(1)</sup>」といわれている。またより詳細にみるならば、計画設定のプロセスは、(1)問題の定式化、(2)目標の決定、(3)行動可能性の分析、(4)行動可能性の比較および(5)意思決定という 5 つの段階から構成されている<sup>(2)</sup>。また、内容的にはこれとほとんど異なるところはないのであるが、シュナイダーも計画設定のプロセスを、(1)目標形成、(2)行動可能性と外界条件の研究、(3)行動可能性の比較および(4)意思決定の 4 つの段階に区分している<sup>(3)</sup>。

計画設定のプロセスをこのようにとらえるとするならば、計画の設定に際しては、まず、意思決定問題もしくは計画領域が客観的、時間的および空間的に確定され、ついで、目標決定の段階において、企業家の行動動機から意思決定問題にたいする具体的な個別目標が導き出されなければならないことになる。そして、そのうえで、いくつかの行動の可能性がこの目標をどのように達成し、またそれがこの目標達成のためにどの程度の貢献をなしうるかを明らかにするために、行動可能性の分析と比較がおこなわれなければならないことになる。こうした段階を経て、決定がくだされるのである。したがって、意思決定もまた計画プロセスのひとつの段階であるということができるのである<sup>(4)</sup>。

このようにして決定がくだされるためには意思決定の領域<sup>(5)</sup>が限定されなければならない。この意思決定領域に相互に排他的な考えうるすべての行動代替案が含まれているのである。そして実践的な意思決定問題の解決に際しては、この意思決定領域は客観的および時間的な基準にしたがって区分されるのであ

る。客観的基準にもとづく区分としては、調達、製造、販売、財務、研究開発および管理といった機能部門別の分類があげられる。また、意思決定領域を時間的に分割すること、すなわち、全体の計画期間を個々の部分もしくは部分期間に分割する際には、たとえば、週、月、年といった暦年にもとづいた分類だけでは適当ではない。というのは、すべての意思決定は時点に関連した現象であるために、あらゆる種類の細分割というものが考えられるからである。したがって、時間的な分割は、ほかの部分期間に支配的な影響をおよぼすような行動可能性については、これを上位の長期計画においてとりあげ、そうした可能性を与件とするものについては、これを短期計画でとりあげるというようにして、実行されることになる。そこで、たとえば、短期的な製造計画を設定する際には、機械の生産能力は一定であるということが基礎とされるのである。このことは、意思決定領域の時間的な分割が、短期的な意思決定モデルにおいて機械・設備といった生産要素を考慮する際に意義をもつということを意味しているのである<sup>(6)</sup>。

こうした問題を考察する際には、さらに、企業目標と短期的な計画問題における目標数値の関連が考慮されなければならない。というのは、意思決定モデルにおいて明示的に考慮される活動と選択されるべき目標とのあいだには密接な関連がみられるからである。その際、企業家(意思決定者)の目標設定が代替的な行動可能性の批判と選択にたいする最上位の基準とされるのである。そして、そこでは一般に「営利経済原則」<sup>(7)</sup> (das erwerbswirtschaftliche Prinzip) が前提とされているのである。というのも、それが市場経済体制における経営の与件に合致するからなのである<sup>(8)</sup>。

このような前提のもとにおいて、企業家(意思決定者)はその行動可能性と結びついている収入超過額の最適化に努めるのである。企業家の設定する目標をモデル的に描写したものが目的関数とよばれているものである。企業目標そしてまたそれに合致した目的関数は機械・設備の耐用年数のあいだにおいてもその妥当性を有しているので、短期的な意思決定は原則的にはこうした目的関数に適合したものとなる。このことは、短期的な計画問題にたいする目的関数は

企業目標からのみ導き出されうるし、また、これと関連しなければならないということの意味しているのである<sup>99)</sup>。

さて、長期的な計画問題は原理的には収入および支出を基礎にして分析されるが、原価計算は短期的な問題を取扱う経営計算制度の一部であり、しかも、そこにおける原価概念は一定の計算目的に照らして定義されかつ使用されているのである。したがって、原価概念を考察する際には、計算目的の定義が重要となるのである。

一般に、原価計算の任務は企業目標の下位に位置づけられている。したがって、原価計算は一方において企業活動の目的適合的な計画の設定を可能にする情報を提供しなければならないと同時に、他方において、それはこうした意思決定の実施を有効にコントロールしなければならないことになるのである<sup>100)</sup>。しかも、その際、原価計算の対象とされているのは短期的な計画問題にすぎないのである。そしてここで問題とされている原価を、マーラートは「活動と結びついている、意思決定領域の価値減少<sup>101)</sup>」(die Wertminderungen des Entscheidungsfeldes, die mit den Aktivitäten verbunden sind) としてとらえるのである。こうした原価は、経営モデルの内部において行動パラメーターが成果にどのような作用をおよぼすかを考察する際に用いられるだけでなく、それが他の意思決定領域にたいしてどのような影響をおよぼすかを考慮する時にも使用されるのである。こうした原価概念を媒介として、マーラートは経営モデルの目標数値を企業目標に合致させようとするのである。したがって、このことから、「もし当該モデルが全体的な意思決定領域の一部分だけを考慮に入れているにすぎないとするならば、その時には、パガトリッシュな原価評価、すなわち、変数を、それによって引き起こされた支出をもって評価するということは、的はずれのものとなる<sup>102)</sup>」ということになり、支出にもとづく原価評価というものが否定されるのである。そして、そのうえで、マーラートは価値的な原価を一定の意思決定状況に関連づけて算定しようとするのである。つまり、かれは製作材料および経営手段の費消分の評価に際しても、価値的な原価が意思決定という目的に適合した原価であると主張し、「埋没原価」(sunk costs) としての

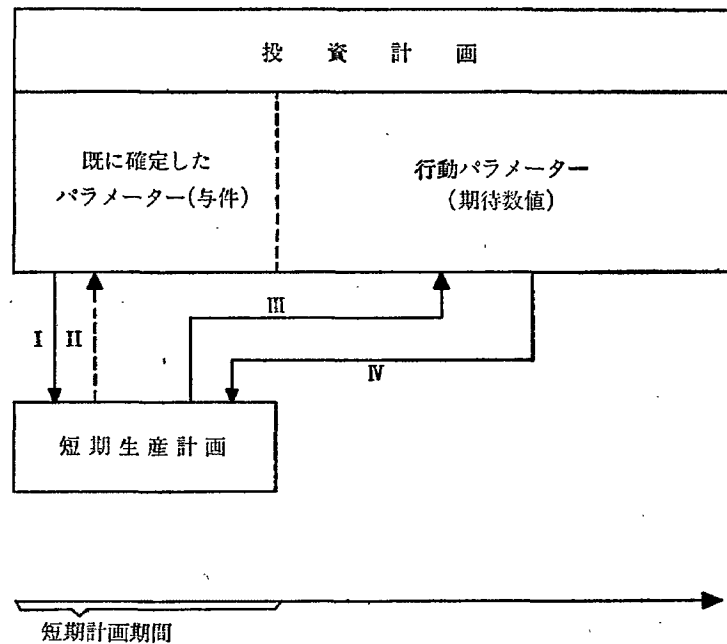
歴史的な調達原価の意義を否定するのである<sup>43</sup>。

こうした意思決定に指向した評価をおこなう際には、まず、どのような尺度数値を用いることが適当であるかが検討されなければならない。そうした尺度数値としては、経営手段の運転時間 (Laufzeit)、作業量 (Werkverrichtung) および使用による設備財の損耗 (gebrauchsbedingter Anlagenverschleiß) が考えられるが、マーラートは使用損耗によって潜在的要素の投入量を測定することは不可能であるばかりでなく、評価問題の解決を先取りしているので、これを尺度数値として用いることは不適當であるとするのである。というのは、たとえば使用損耗を実質的・数量的に確定しうるとしても、それを、経済的にみて消費量(要素投入量)としてみなすことができるかということは、事前には、全く言うことができないからなのである。そして経営手段の作業量と運転時間については、両者のあいだに密接な関係はみとめるものの測定の単純性という理由から、作業量ではなく運転時間を尺度数値として採用するのである。マーラートにあっては、こうした尺度数値を基礎にして、一定の活動もしくは利用が原価を発生させるものであるかどうか明らかにされ、あわせて、量的および価値的な側面からの検討がくわえられるのである<sup>44</sup>。

ところで、そうした活動は経営手段の在 high と密接な関連をもっているもので、さらに、経営手段の在 high に関する問題が検討されなければならないことになる。まず、マーラートは経営手段の在 high (生産能力) が一定という仮定を設けることによって、意思決定領域を短期的な意思決定問題に限定するのである。しかしながら、このことは、短期的な意思決定問題と長期的な意思決定問題とのあいだにみられる多くの重要な関係を見捨てるものではない。マーラートは両者の関係を投資計画と生産計画とによって説明している。その際、かれはつぎのような図表を示している<sup>45</sup>。

過去のある時点の投資計画の枠のなかですでにおこなわれた決定から、短期的な部分期間における生産計画にたいして、経営手段の在 high が所与であるという形での与件(矢印 I)が生ずる。点線の矢印 II はそうした与件(パラメーター)が確定している場合の投資計画が部分期間の生産および販売計画についての一定

第1図



の仮定から出発しているということを示している。矢印Ⅲは生産計画の行動可能性が投資計画の残りの意思決定領域におよぼす影響を示している。そして矢印Ⅳは長期的な枠組をなす計画としての投資計画に含まれている行動パラメーター(期待数値)が生産計画におよぼす影響を示しているのである。

さて、こうした関連における生産計画にたいして原価計算が適切な情報を提供しうるためには、適用可能な計画の作成方法が見つけ出されなければならない。とりわけ、モデル変数の目的係数が見つけ出されなければならないのである。また生産計画の枠内においては、個々の製品種類が変数となり、個々の製品数量の決定を目ざす生産計画の意思決定モデルが必要とする原価情報は、製品にたいする計画限界原価という形で、原価計算それもとくに限界計画原価計算 (Grenzplankostenrechnung) からも提供されるのである<sup>10)</sup>。しかしながら、計画原価計算では、そこで算定される計画限界原価が製品によって引き起こされた原価であるとみなされるという危険がひそんでいるのである。このように、原

価計算を原則的に製品原価の計算をもって終りとなし、しかも、その際、一面的に製品を原価負担者としてとらえようとすることは、必ずしも、有意味的とはいえないのである。意思決定指向的原価計算はむしろ、活動に関連した原価計算 (aktivitätsbezogene Kostenrechnung) とでもいうべきものでなければならぬのである。つまり、マーラートは生産領域の諸活動が原価負担者としてあらわれるような計算とならなければならないと主張するのである<sup>99</sup>。

このように、マーラートにあっては、製品数量は単純に製品計画モデルの変数とはみなされないで、生産領域の諸活動の細分化をつうじて、実際の行動可能性に接近するという行き方がとられているのである。マーラートは、こうすることによって、意思決定モデルはいっそう明瞭なものとなり、個々の行動パラメーターの相互関連が明確になると主張するのである<sup>100</sup>。

こうした立場から、マーラートは「経営手段への要求」 (Inanspruchnahme eines Betriebsmittels) (これは経営手段の生産的利用とでも意識できるのであるが) という活動にたいする原価としての減価償却費を、短期部分モデルにおいて数量化しようとするのである。そのためには、その決定要素を見つけ出しその分析をおこなうことが必要となる。その際、すでにみたごとく、短期的な機械・設備の利用と長期的な枠組をなす計画とのあいだの関連がとくに考慮されなければならない。短期的な計画における機械・設備の利用は経営手段またはその給付能力の質的および量的な減少に影響をおよぼすのである。給付能力の質的な減少については、これをさらに3つの可能性に区別することができる。すなわち、(1)現在において機械・設備を利用することが将来の部分期間における限界原価(これは支出をとまらうのであるが)の上昇をもたらす場合、(2)質的な給付能力の減少が将来の部分期間における製品の品質低下をもたらすか、もしくは不良品の増大につながる場合(このことは将来の収益の減少につながるのであるが)、そして(3)将来、機械・設備を売却することによってえられる収益が現在の生産的利用によって減少する場合である。また量的な給付能力の減少に関しては、2つの場合が区別される。すなわち、(1)それが製品当りの製造時間の増大として表現される場合(このことによって、もちろん、将来の部分期間における

産出能力は減少することになるのであるが)と(2)量的な給付能力の減少がその設備財の技術的な耐用年数の短縮をもたらす場合である<sup>24</sup>。そしてこうした要因が減価償却にどのような影響をおよぼすかということは長期的な枠計画の与件に依存しているのである。しかし、機械・設備の短期的な利用の程度と、それによって引き起こされる与件の変更にしたがって、長期的な行動プログラムも変化するのである。そして、そのことをつうじて、こんどは、機械・設備の短期的な利用の合目的性に影響がおよぼされるのである<sup>25</sup>。さらに、こうした長期的な枠計画について、マーラートは、これをさらに(1)投資計画、(2)修繕計画および(3)生産および販売計画という3つの部分計画に区分するのである<sup>26</sup>。マーラートは、こうした長期的な枠計画内のそれぞれの部分計画において、機械・設備の短期的な利用による給付能力の減少を減価として認識し、それを評価しようとするのである。

このように、マーラートは長期的な枠計画と相互依存的な関係にある部分計画との関連において減価償却を論じているのである。ところが、これまでの減価償却に関する文献は、大抵、減価の発生原因の列挙と耐用年数を記述することで減価償却問題を解こうとしているのである。減価発生原因に関する伝統的な取扱い方にたいして、マーラートは、そうした要因が相互依存的な長期的な枠計画から一貫して導き出されてはおらず、とりわけ、耐用年数の影響力が強調されすぎていると批判するのである。そしてかれは、耐用年数が一定の場合においても、修繕計画ならびに長期的な生産および販売計画の変化によって、減価償却が影響をうけるという点がこれまで無視されていたことを重視するのである<sup>27</sup>。

マーラートにあっては、減価償却問題は短期的な要求(生産的利用)とすべての長期的な意思決定領域との関連のなかで考慮されているのである。しかし、これら意思決定領域の部分計画が多面的な相互依存性を示すことによって、減価償却費の算定はさらにいっそう困難なものとなるのである。なんとなれば、減価償却に影響をおよぼす数値を識別し、それを分析することだけでは十分ではなく、それら影響数値とそれに随伴する不確定要因も同時的に考慮しなければ



ばならないからである。しかし、マーラートは不確定性問題の種々の取扱いを無視し、「所与の単一価値的な予想」(gegebenen einwertigen Erwartungen)から出発するのである。マーラートはそうすることが実践的な処理方法にもっともよく合致すると主張しているのである<sup>44</sup>。しかも、その際、マーラートは、減価償却の決定要因を全体モデルにおいて記述し、それを線型プログラムとして定式化し、「理論的に正しい減価償却」(theoretisch richtige Abschreibung)を見つけ出そうとするリニア・プログラミングの手法をもってしては、実践的な意思決定問題の解決にはならないとして、そうした「理論的に正しい減価償却」の発見というものを意識的に断念したうえで、なお、短期的な部分モデルにおいて、この「正しい」価値にできるだけ接近した減価償却を見つけ出そうとするのである<sup>45</sup>。

そのために、マーラートは「意思決定仮説」(Entscheidungshypothesen)の導入の必要性を強調するのである。ここでは、厳密な認識論的もしくは科学論的な意味での仮説が問題とされているのではなくて、むしろ、決定を下すのを援助したり、意思決定を容易ならしめるための仮説というものが問題とされているのである。それゆえ、こうした仮説は、「意思決定にかかわるとおもわれる諸関連についての言明」(Aussagen über mutmaßliche entscheidungsrelevante Zusammenhänge)をおこなうこととなる。そしてその証明度は確率に関連づけられるのである<sup>46</sup>。

この意思決定仮説は、認識論的もしくは科学論的な意味での仮説つまり認識仮説(Erkenntnishypothese)とはちがって、その見積られたもしくは予想される効用がその引き起こす費用より大であり、しかも、その正味の効用が他の仮説のそれより高く見積られる限りにおいて、たとえそれが一度も生起しないとしても、捨てられることはないのである。これにたいして、認識仮説は、それが現実において生起しない場合には、直ちに、捨てられてしまうのである。こうした意思決定仮説という概念用具を用いて、マーラートは意思決定問題の解決を試みるのである。しかも、その際、マーラートは単純な仮説を用いて作業をすすめようとするのである。したがって、それは認識仮説と比較し

て、その証明度という点では、はるかに劣ったしかも概算的 (pauschal) な性格をもつことになるのである<sup>99</sup>。

こうして、マーラートの減価償却論は証明度の低い意思決定仮説に基礎をおいた概算的な性格をもつものといえるのである。そうした意思決定仮説を表現するものとして、マーラートは「理論的に正しい収支の流れにたいする近似としての原価<sup>100</sup>」(die Kosten als Annäherung an die theoretisch richtigen Zahlungsströme) を設定し、それを基礎に減価償却費の算定を試みるのである。

- (1) Wild, Jürgen, Grundlagen der Unternehmensplanung, Hamburg, 1974, S.13.
- (2) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.11.
- (3) Schneider, Dieter, Investition und Finanzierung, 3., neubearbeitete Auflage, Opladen, 1974, S.24-27.
- (4) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.11-14.
- (5) シュネーワイスは意思決定領域 (Entscheidungsfeld) のかわりに行動空間 (Aktionsraum) という用語を用いている。  
Schneeweiß, Hans, Entscheidungskriterien bei Risiko, Berlin・Heidelberg, 1966, S. 9 und S.13.
- (6) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.17-27.
- (7) Gutenberg, Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 16. Auflage, Berlin・Heidelberg, 1969, Bd. 1., S. 464 ff.
- (8) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.28.
- (9) Ebd., S.28-29.
- (10) Ebd., S.38.
- (11) Ebd., S.41.
- (12) Ebd., S.42.
- (13) Ebd., S.50.
- (14) Ebd., S.68-70.
- (15) Ebd., S.82-83.
- (16) Ebd., S.86.
- (17) Ebd., S.87.
- (18) Ebd., S.87-88.

- (19) Ebd., S.89-90.
- (20) Ebd., S.92.
- (21) Ebd., S.92-93.
- (22) Ebd., S.93-94.
- (23) Ebd., S.95.
- (24) Ebd., S.97-101.
- (25) Ebd., S.103.
- (26) Ebd., S.103-104.
- (27) Ebd., S.105.

### Ⅲ 伝統的な減価償却にたいする批判

伝統的な原価計算における減価償却の取扱いに関して共通してみられるのが、いわゆる配分思考である。それによれば、減価償却は長期にわたって使用しうる設備財にたいする支出額の個々の期間もしくは給付単位への配分過程としてとらえられているのである。したがって、個々の利用単位の原価もしくは部分期間の原価は、設備財の価格の一部もしくは分け前として決定されることになるのである。ここから、原価計算上の減価償却の取扱いについては、これを減価償却の開始金額、経営手段の耐用年数および償却方法という3つの構成要素によって特徴づけることが可能となるのである。そして、マーラートは、伝統的な原価計算上の減価償却の取扱いが意思決定指向的原価計算にたいしてどのような意義をもつかということを明らかにし、そのことをつうじて、伝統的な方法が「理論的に正しい」減価償却にたいする使用可能な近似とみなしうるかどうかを検討するのである。その際、とくに、減価償却費の算定に際しての計算思考に批判の目を向けるのである。

伝統的な減価償却の処理方法には、機械・設備の費消費にたいする価値を当該機械・設備の価格から導き出すという基本思考が内在している。そこでの目標は、設備財調達のためにかつておこなわれた支出額を補償するということにおかれているのである。しかしながら、こうした取扱いは意思決定指向的原価計算の目的に矛盾することになるのである。というのはそれでは計算技術だけが問題とされているからである。つまり、そこでは、減価償却は調達支出の

期間配分(または利用単位への配分)としてとらえられており、調達支出額と減価償却額の合計とは一致すべきである、という見解が基礎とされているのである。こうした要求は「処分の準備」(Dispositionsvorbereitung)という計算目的から導き出されるものではないのである。しかも、減価償却額をそのように計算することにたいする論証は原価計算すなわち短期的な計画問題にたいしてはなんらの妥当性ももたないのである。調達支出の補償は長期的な計画の枠内においてのみ保証されなければならないからなのである<sup>(1)</sup>。

さて、調達価値、再調達価値および時価を減価償却の基礎として用いることは、しばしば、そのような価値の評価によって名目的なもしくは実質的な資本の維持が保証されるということによって正当化されている。しかしながら、マーラーはそれが独立した目標であるのかどうか、また、こうした目標が意思決定指向的な原価を計算する際にどの程度まで考慮されなければならないかという問題に検討を加えるのである。

実体維持論議に関しては、利益分配と利益獲得という2つの側面が区別されなければならない。「利益分配—および資本装備側面」(Gewinnverteilungs-und Kapitalausstattungsphäre)の枠内においては、企業の実体をそこなうことなしに、どのくらいの利益が分配可能であるかという問題が重要となる。マーラーはこれは財務政策および貸借対照表政策の問題であるとして、研究の対象から除外するのである。そして、「利益獲得側面」(Gewinnerwirtschaftungsphäre)のもとでは、実体維持に向けての努力が「嚮導基準」(Steuerungskriterium)とされているとするのである。そこでは、実体の維持をそこなうような意思決定がおこなわれないようにするためには、計画計算において、どのような評価がなされるべきかということが問題とされるのである。しかし、アダムの研究<sup>(2)</sup>が示しているように、実体の維持は利益獲得側面の独立した目標設定としては正当化されえないのである。というのも「実体維持原則」(Substanzerhaltungsprinzip)は「利益最大化原則」(Gewinnmaximierungsprinzip)もしくは「保証原則」(Sicherheitsprinzip)のなかに埋没してしまうからなのである<sup>(3)</sup>。つまり、「長期的な利潤の最大化をはかることは実体維持を含むことになるのである。

いいかえれば、実体は長期的に指向している長期的な利益最大化に向けての努力によって、すでに最善の仕方では保証されているのである<sup>(4)</sup>。」

このように、意思決定問題の解決のためには、実体の維持をはかろうとする原価価値を形成することは必要とはならなくなるので、そうしたものをを用いることは誤った意思決定に導くおそれがあることになる。つまり、もし原価計算が利益の最大化を旨とした意思決定 (gewinnmaximale Entscheidungen) の実施に役立つべきであるとするならば、実体維持は原価計算の独自の計算目的としての正当性をもたないことになるのである<sup>(5)</sup>。

こうして、マーラートは減価償却方法ならびに減価償却の基礎金額の分析を意思決定指向的原価計算という観点からおこない、それらが不適当なものであるとするのである。その際、かれは伝統的な扱い方が耐用年数の発見を前面におし出しており、本来の減価償却問題である利用単位の評価を等閑視している点を重視し、伝統的な扱いは処分目的には原則的に使用できないと主張するのである。さらに、マーラートは、減価償却の2つの決定要因である償却方法と耐用年数とは切離して計画されるべきではなく、相互に制約しあっているのであって、この点が伝統的な扱い方では見落とされていたとするのである。そして、マーラートは、減価償却方法の使用可能をテストする最も重要な基準は、その方法が「理論的に正しい」全体モデルから導き出されるべき減価償却への有意味的な近似というものを示しているかどうかということ、それゆえ、経営手段の利用と結びつけられた意思決定領域の価値減少をどの程度まで数量化しようとしているかということにもとめるべきだとするのである<sup>(6)</sup>。

こうした基準によれば、伝統的な方法はまったく不適当な数値を見積っているから意思決定指向的原価計算のためには使用できないということになるのである。その意味において、マーラートは機械・設備の調達価値も、時価も、さらにまた再調達価値も減価償却の目的適合的な決定要因とはならず、減価償却にとっては、なんらの意義も有していないことになる、と主張するのである<sup>(7)</sup>。そして、マーラートにあっては、減価償却の大きさを決定するのは、「取替時点を繰り上げることにたいする原価としての追加利子」(zusätzliche Zinsen als

Kosten für die Vorverlegung des Ersatzzeitpunktes), 「追加的修繕措置にたいする原価」(Kosten für zusätzliche Reparatur-und Instandhaltungsmaßnahmen), あるいは「将来失われる貢献差益」(spätere entgangene Deckungsbeiträge) といった, まったく別の数値なのである<sup>(8)</sup>。もちろん, これらの数値によって減価償却費を算定することには困難がともなうことは十分に認めたいので, なお, マーラートは「実際に意思決定適合的な標準値に指向している概算的な見積り」(pauschales Schätzen, das sich an den wirklich entscheidungsrelevanten Maßgrößen orientiert) を伝統的な処理方法よりすぐれているとみなすのである<sup>(9)</sup>。しかも, その際, かれにあっては, 機械・設備利用の意思決定指向的の評価にとっては, 先験的に, 生産理論を基礎とみなすことは正しくないとされるのである。というのは, 機械・設備の消費と意思決定との関連性は長期的な枠計画から判断されなければならないからである。「減価償却は経営手段の生産的利用にたいする稀少価値なのである。それは生産理論的な消費量決定とその評価——たとえば基準価値——をもってしては決定されえないのである<sup>(10)</sup>。」

このように, 伝統的な意味における減価償却概念は, その本質において, 意思決定論的に要求されるべき減価償却概念とはまったく異なっているといえるのである。それにもかかわらず, マーラートは意識的に「減価償却」という用語を用いているのである。つまり, かれは異質の内容をもつ概念を同一の用語で表現しているのである。このことは, 今日, 「減価償却」概念が内容的にまったく異なるものまでも包摂するという形で拡大されてきていることを意味しており, そうした概念の拡大をはかる際の論理的用具とされているのが「意思決定」という概念であるとみることができるのである。

(1) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.138-140.

(2) Adam, Dietrich, Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden, 1970, S.139ff.

(3) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.143-144.

(4) Adam, Dietrich, Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, a.a.O., S.142.

- (5) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.145.
- (6) Ebd., S.146-148.
- (7) Ebd., S.149.
- (8) Ebd., S.149-150.
- (9) Ebd., S.150.
- (10) Ebd., S.151.

#### Ⅳ 意思決定関連的減価償却の算定

すでにみたごとく、意思決定に指向した原価計算のための減価償却概念は、意思決定仮説、または、短期的な生産計画と長期的な枠計画とのあいだの相互依存関係についての総括仮定 (Pauschalannahmen) の助けを借りて規定されている。また、実践上の減価償却額の算定については、目的適合的な減価償却要素すなわち長期的な枠計画の短期部分期間における利用への適合方法についての仮説を設定することが必要となる。こうした仮説は短期的な利用と影響数値とのあいだの関連についての言明をおこなわなければならないのである<sup>(1)</sup>。

このようにして提案されている マーラートの減価償却額算定のための方法は、伝統的な方法と比較してその取扱いがかなり複雑なものとなっている。しかも、そこでは、主観的な予測または見積りがさけられない要素となっているのである。そのような要素をふまえたうえで、将来の収入超過額が計画時点にまで割引かれ、その変化が減価償却費として評価されるのである。この減価償却費は、形式的には、つぎのようにして算定されるのである。その際、マーラートは、単純化のために、売却収益 (Liquidationserlösen) が一定という前提から出発しているのである<sup>(2)</sup>。またつぎのような略称が用いられている<sup>(3)</sup>。

$X_t$  = 期間  $t$  ( $t=2, \dots, T$ ) において設備財を稼働させること。

$n$  = 短期的な要求 (生産的利用) の高さ。

$a_t(n)$  =  $n$  に依存した期間における関連数値の単位当りの (支出をとまらう)

限界原価。

$\bar{a}_t = n = 0$  にたいする期間  $t$  における (支出をとまう) 限界原価。

$c(n) = a_t$  の短期的要求 (生産的利用) への依存性を示す要素。

$K(n) = n$  に依存する (支出をとまう) 限界原価の資本価値。

$t$  = 期間指数。

$t^+$  = 短期的な要求 (生産的利用) がはじめて (支出をとまう) 限界原価に影響をおよぼすようになる期間。

$T$  = 設備財の耐用年数の終了時点。

$A(n)$  = 要求 (生産的利用) に依存した減価償却額。

$i$  = 計算利率。

短期的な計画期間は時点  $t=0$  と  $t=1$  のあいだにあり, 残りの意思決定領域は  $t=1$  から  $t=T$  にまでおよぶものとし, 収支はそれぞれ期間末において生ずるものとする。支出をとまう限界原価にたいしてつぎの式が成立する。

$$a_t = \bar{a}t \quad (t=2, \dots, t^+)$$

$$a_t = \bar{a}_t[1+c(n)] \quad (t=t^++1, \dots, T)$$

$$K(0) = \sum_{t=2}^T \frac{\bar{a}_t X_t}{(1+i)^t}$$

$$K(n) = \sum_{t=2}^{t^+-1} \frac{\bar{a}_t X_t}{(1+i)^t} + \sum_{t=t^+}^T \frac{\bar{a}_t[1+c(n)] X_t}{(1+i)^t}$$

したがって, 操業度が 0 から  $n$  に上昇したことにたいする減価償却額はつぎのようになる。

$$\begin{aligned} A(n) &= K(n) - K(0) \\ &= \sum_{t=t^+}^T \frac{\bar{a}_t c(n) X_t}{(1+i)^t} = c(n) \sum_{t=t^+}^T \frac{\bar{a}_t X_t}{(1+i)^t} \end{aligned}$$

追加的に要求 (生産的に利用) される利用単位すべてにたいして, つぎのような減価償却額が見積られる。

$$\frac{\alpha A(n)}{\alpha_n} = \sum_{t=t^+}^T \frac{c'(n) \bar{a}_t X_t}{(1+i)^t} = c'(n) \sum_{t=t^+}^T \frac{\bar{a}_t X_t}{(1+i)^t}$$

しかし, マーラートは, この方法を実際に適用するには費用がかかりすぎると



して、減価償却額を平均原理にしたがって近似的に算定することを提案するのである。そして操業度が  $n=0$  から計画操業度  $n=\bar{n}$  へ変化したことによって生ずる減価償却の総額をこの最後の方程式にしたがって算定し、それを計画操業度によって割るのである。したがって、利用単位当りの短期生産計画においては、つぎのような減価償却額が計算されなければならないことになる<sup>(4)</sup>。

$$\frac{A(\bar{n})}{\bar{n}} = \frac{K(\bar{n}) - K(0)}{\bar{n}} = \frac{1}{\bar{n}} \sum_{t=0}^T \frac{\bar{a}_t c(\bar{n}) X_t}{(1+i)^t} = \frac{c(\bar{n})}{\bar{n}} \sum_{t=0}^T \frac{\bar{a}_t X_t}{(1+i)^t}$$

このような考え方にもとづいて、マーラートは投資計画、修繕計画、生産および販売計画との関連で減価償却額を算定するのである。

まず、マーラートは同一の設備財の連鎖というものを想定し、そこでの一定の収益の流れを等価の年金に変形させ、そのことをつうじて、最適の取替時点を求めるのである。その際、マーラートは設備財の使用期間が無限である場合の減価償却額の決定を技術進歩がないという前提のもとでおこなっているのである。そこでは、投資連鎖の個々の環が同一のものからなっているばかりでなく、既存の設備財とも同一であるとみなされているのである。このような前提のもとで、設備財の最適耐用年数は資本価値を最小にすることによって求められるのである<sup>(5)</sup>。

$$K = \int_0^{t_E} a(t) e^{-rt} dt - L(t_E) e^{-rt} + \hat{K} e^{-rt_E}$$

$K = t_E$  で取替える場合の  $t=0$  における支出総額の資本価値。

$a(t)$  = 時間に依存した旧設備の支出の流れの幅。

$L(t_E)$  = 取替時点に依存した旧設備財の売却収益。

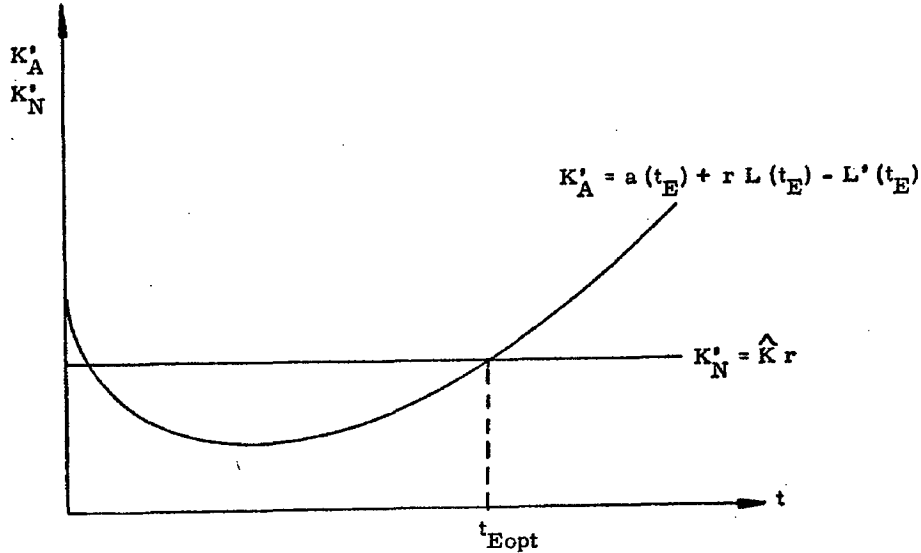
$\hat{K}$  = 旧設備の取替時点に関連づけられた同種投資の無限の連鎖の支出の流れの資本価値。

$r$  = 割引強度。

さて、時間の経過中の生産速度を一定と仮定した場合の最適の取替時点は、第2図にみるように、旧設備財にたいする限界支出曲線の上昇枝と投資連鎖の資本価値の限界割引曲線との交点によって、決定されるのである。もしこれら

曲線が交わらないとするならば、直ちに取替えることが有利となるのである<sup>(6)</sup>。

第2図



ここで、操業度をゼロとした場合、つぎの式が成立する。

$$a(0, t_E) + rL(0, t_E) - L'(0, t_E) = \hat{K}r$$

$$K'_{A0} = K'_N$$

$a(t_E)$  = 累積した経営支出額の増加率。

$K'_A$  = 旧設備の時間に関連した限界支出。

$K'_N$  = その後に続く無限の支出系統の資本価値の限界割引額。

したがって、すべての操業度  $\bar{n}$  にとっては、つぎの式が成立することになる。

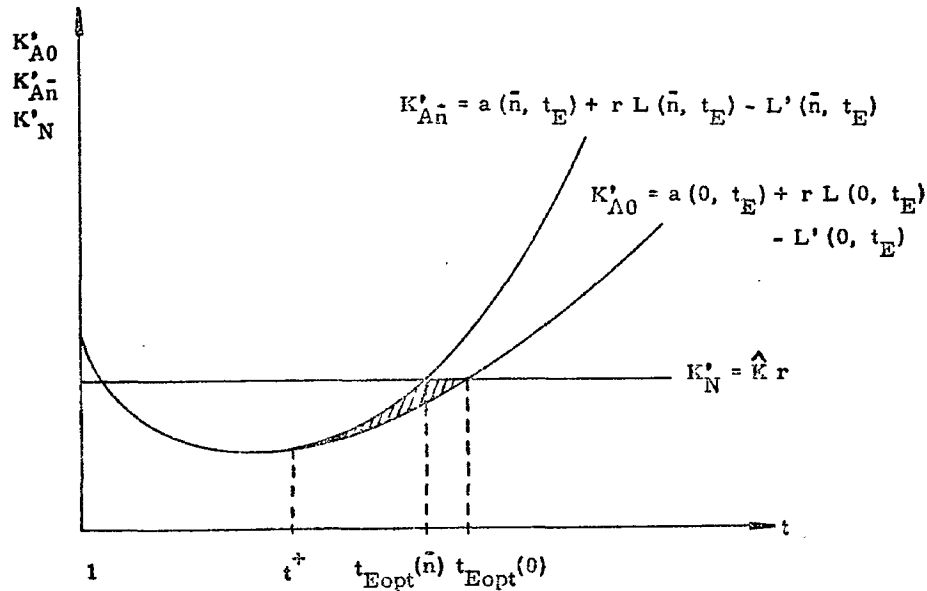
$$a(\bar{n}, t_E) + rL(\bar{n}, t_E) - L'(\bar{n}, t_E) = \hat{K}r$$

$$K'_{A\bar{n}} = K'_N$$

さて、操業度が高まるにつれて、旧設備財の限界支出曲線が一定の時点  $t^+$  からはげしく上昇するものと仮定するならば、方程式  $a(0, t_E) + rL(0, t_E) - L'(0, t_E) = \hat{K}r$  および  $a(\bar{n}, t_E) + rL(\bar{n}, t_E) - L'(\bar{n}, t_E) = \hat{K}r$  にとっては、つぎの第3図にみられるような曲線的経過が妥当することになる<sup>(7)</sup>。

この図表は、限界支出の増加によって、最適耐用年数が  $t_{Eopt}(0)$  から  $t_{Eopt}(\bar{n})$

第3図



へと短縮されるということを示しているのである。同時にまたここから意思決定適合的な減価償却額も決定されるのである。つまり、 $n=0$  から  $n=\bar{n}$  へ要求(生産的利用)が高まったことにたいする減価償却額は斜線部分の価値に等しくなるのである<sup>(9)</sup>。

ところで、短期の期間は  $t=0$  から  $t=1$  までつづき、しかも、減価償却額はそれにつづく期間における収支の流れの変化から算定されなければならないのであるから、時点  $t=1$  から出発する、それに対応した曲線経過が考慮されなければならないことになる。それゆえ、第3図および第4図では、横座標の原点は  $t=0$  ではなくて  $t=1$  をとることになる。

この図表から、投資計画の適用が減価償却額にどのような影響をおよぼしているかということが明らかとなる。新規の取替時点  $t_{Eopt}(\bar{n})$  までは、旧設備の新しい限界支出の経過ともとの限界支出の経過との差額が減価償却の基準額となる。その後は、ただ、取替連鎖の資本価値の限界割引額ともとの限界支出額との差が目的適合的なものとなるのである<sup>(9)</sup>。

代数的には、要求(生産的利用)が  $n=0$  から  $n=\bar{n}$  まで高まったことにたいす

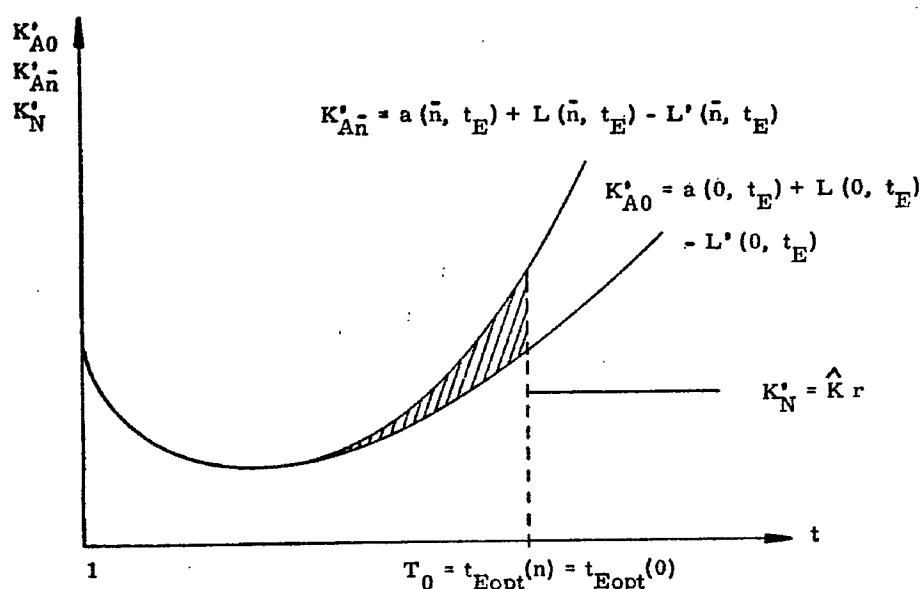
る減価償却額は、 $n=\bar{n}$  の利用に際しての資本価値  $K(\bar{n})$  と  $n=0$  の利用に際しての資本価値  $K(0)$  との差として決定される<sup>10)</sup>。

$$\begin{aligned}
 A(\bar{n}) &= K(\bar{n}) - K(0) = \int_{t^+}^{t_{Eopt}(\bar{n})} a(\bar{n}, t) e^{-rt} dt - L[\bar{n}, t_{Eopt}(\bar{n})] e^{-rt_{Eopt}(\bar{n})} \\
 &\quad + \hat{K} e^{-rt_{Eopt}(\bar{n})} \\
 &\quad - \left\{ \int_{t^+}^{t_{Eopt}(0)} a(0, t) e^{-rt} dt - L[0, t_{Eopt}(0)] e^{-rt_{Eopt}(0)} \right. \\
 &\quad \left. + \hat{K} e^{-rt_{Eopt}(0)} \right\} \\
 A(\bar{n}) &= \int_{t^+}^{t_{Eopt}(\bar{n})} [a(\bar{n}, t) - a(0, t)] e^{-rt} dt - \int_{t_{Eopt}(\bar{n})}^{t_{Eopt}(0)} a(0, t) e^{-rt} dt \\
 &\quad + L[0, t_{Eopt}(0)] e^{-rt_{Eopt}(0)} - L[\bar{n}, t_{Eopt}(\bar{n})] e^{-rt_{Eopt}(\bar{n})} \\
 &\quad + \hat{K} (e^{-rt_{Eopt}(\bar{n})} - e^{-rt_{Eopt}(0)})
 \end{aligned}$$

さて、これまでの議論は、すべての取替設備財が旧設備財と同一であるという前提のもとでおこなわれてきた。旧設備財が一連の同一の設備財によって取替えられる場合には、減価償却額は原則的には上述の方法と同じ方法で決定される。たとえば、売上げの増加あるいは品質の向上にもとづく値上げによって、収益が増加するという形での収入面への影響は、ここでは、除外された。ところが技術進歩がみられる場合には、無限連鎖の現金支出額が減少するという影響が出てくるのである。このことによって、旧設備財の耐用年数は短縮される。というのは、 $\hat{K}_r$  曲線との接点は、すでに、より低い限界支出水準のところにあるからである。しかしながら、改良型の設備財がある一定の時点から利用可能となる場合には特殊な問題が生じてくる。このことを、マールートは、数量的に一定ではあるが、しかし、短期的な要求(生産的利用)によって減少する質的な給付能力の例をもって明らかにしている。ここでも、前述の説明がそのまま妥当するのである。もし新しい設備財が時点  $T_0$  において現われ、そこにおいて、旧設備の限界支出がなお一連の現金価値の限界割引額以下となる場合には、耐用年数の短縮と意思決定関連的減価償却額とは、前述の第3図にしたがって決定される。ただこれと異なる点は、 $K_r$  曲線が時点  $t=0$  ではなく  $T_0$  においてはじめて生ずるということだけである。その際、 $0 < T_0 < t_{Eopt}^{(0)}$  とな

る。しかしながら、新設備財が利用可能となる場合、限界支出が、非利用に際しても、すでに限界割引額より高くなるとするならば、第4図で示されるような状況が生ずる。そこでは、すべての場合において、できるだけ早期の取替えがおこなわれる。しかし、それまでは、旧設備の支出の上昇を短期的な要求(生産的利用)にたいする。減価償却額として我慢しなければならないのである<sup>10)</sup>。

第4図



ところで、修繕措置によって設備財の質的・量的な給付能力の減少をくいとめることは可能である。マーラートは最適の修繕措置を計画化する際には、一定の程度まで、意識的に、将来において損害の発生する可能性を我慢しなければならないとしているのである。というのは、大規模な予防措置というものはもはや引き合わなくなるからである<sup>11)</sup>。

さて、短期的な利用が  $n=\bar{n}$  に高まることによって、設備財の質的な給付能力は減少し、そのことによって、この設備財の将来の支出は一定の方向で上昇することになる。こうした支出の上昇は、追加的な修繕措置によって、全部もしくは部分的に補償することが可能となる。しかし、そうした措置は、こんど

は追加的な支出を引き起こすことになるのである。一般的には、修繕計画の  $n=\bar{n}$  の短期的な利用の最適な適合度は、修繕措置にたいする限界支出が、この措置によって引き起こされた限界節約に等しい場合に達せられるといわれている。それ以上に出た場合には、修繕にたいして追加的に支出される貨幣単位は、すべて、より少ない節約を引き起こすこと(非経済的)になる。修繕措置が比較的有利な場合には、 $n=0$  から  $n=\bar{n}$  へと短期的利用が高まることにたいする減価償却額としては、時点  $t=0$  まで割引かれた修繕にたいする追加支出が算定される。これにたいして、もし設備財の給付能力の減少が追加的な修繕措置によって部分的に相殺されうるとするならば、減価償却額としては、このために必要となる追加的な修繕支出額を割引いたもののほかに、その他の支出(追加的な支出発現の限界原価および販売収益ならびに売却収益の減少)の増加額を割引いたものから構成されることになる<sup>43</sup>。

こうした論述から、意思決定指向的原価計算においては、短期的な部分期間における処分によってはじめて引き起こされるような、修繕費用だけが評価されるということが明らかとなる。その際、これら追加的な措置が短期部分期間においてか、あるいは、将来の部分期間のひとつにおいてとられるかどうかは重要ではないのである<sup>44</sup>。

このように、マーラートにあっては、短期的な利用に適合する際の修繕のための最適な追加支出額の決定に際して、限界原理が適用され、さらに、支出系統間の比較から減価償却額を計算するという方法がとられているのである。こうした視点から、さらに、短期的な設備利用が長期的な生産および販売計画にどのような影響をおよぼし、そこから、減価償却の決定のためにどのような帰結が導き出されるかという問題が考察される。その際、マーラートは修繕措置の強度と種類が長期的には変化しない状態にあるという仮定を設定し、さらに、設備財の取替時点が短期的利用によっては移行しないし、また売却収益も影響されないという条件のもとでの投資計画から出発するのである。

こうした前提の枠内において、マーラートは、長期的な生産計画および販売計画に適合することにたいする原価としての減価償却を、まず、設備財群が存

在しないという場合について見つけ出し、そして、それから設備財群についての減価償却額の算定という問題に検討を加えているのである<sup>99</sup>。

将来の部分期間における生産および販売量は、設備財の質的な給付能力の低下と量的な給付能力の低下に影響をおよぼす。前者の場合においては、将来の(支出をともなう)限界原価の上昇や将来の販売収益の減少が生じ、このことは、ひとつないしいくつかの製品の支出発現的貢献差益がマイナスになるように作用し、その結果、その製造がもはや引き合わないという結果に導くのである。したがって、その場合には当該期間の生産および販売プログラムは制限されることになる。もしわれわれが短期的な要求(生産的利用)を  $n=0$  から  $n=\bar{n}$  に引き上げるとするならば、このことにたいする減価償却額として、つぎのような資本価値の差額が計算されなければならない<sup>100</sup>。

$K_0=n=0$  での収入超過額の資本価値

$$= \sum_{t=1}^{t^+} \sum_{i=1}^m (P_{it0} - K_{it0}) X_{it0} \frac{1}{(1+i)^t}$$

$K_{\bar{n}}=n=\bar{n}$  での収入超過額の資本価値

$$= \sum_{t=1}^{t^+} \sum_{i=1}^m (P_{it\bar{n}} - K_{it\bar{n}}) X_{it\bar{n}} \frac{1}{(1+i)^t}$$

ここで、 $t^+$  は既存の設備財の耐用年数を示している。 $i=1, 2, \dots, n$  個の製品種類が製造され販売されるものとする。 $X_{it0}$  は  $n=0$  の短期的な利用に際しての期間  $t$  における第  $i$  番目の製品種類の生産および販売量を示している。したがって、 $X_{it\bar{n}}$  となる。この数量は、それに応じた支出発現的貢献差益で乗ぜられ、短期的な計画期間の開始時点のところまで割引かれる。同質的な原価の発生に際しては、支出をともなう限界原価  $K_{it}$  は  $t_{it} \cdot d_t$  と書くこともできる。その際、 $t_{it}$  は部分期間における製品種類  $i$  にたいする出来高時間を示し、 $d_t$  は部分期間  $t$  における時間単位当りの支出発現的原価率を示している。質的な給付減少は利用の増加とともに上昇する  $d_t$  で表現される。 $n=0$  に一致する、生産プログラムに含まれていたすべての製品種類  $i^+$  およびその新しい貢献差益  $(P_{i+t0} - K_{i+t0}) X_{i+t0}$  の高さでの収入超過額が生ずることになる。そのほかに、プラスの貢献差益を示し、しかも生産プログラムにおいて主張されるすべての

製品種類  $i$  にたいする減価償却では、

$$\sum_{t=1}^{t^+} [(P_{it0} - K_{it0}) - (P_{itn} - K_{itn})] X_{itn}$$

の高さでの、計画時点まで割引かれた貢献差益の減少が計算されなければならない<sup>28)</sup>。

このようにして、減価償却額は、収入超過額の資本価値差額として、前述の式にしたがって、算定されるのである<sup>29)</sup>。

さて、減価償却額を長期的な生産および販売計画の適合にたいする原価として算定することに際してのもうひとつの問題は、ひとつの製品もしくはいくつかの製品が、その完成にいたるまでのあいだに、いくつかの設備をつぎつぎと通過し、その結果、たしかに、変動的な個別原価（減価償却は除く）は計算されるが、しかし、設備財の収益は計算されないという場合、つまり設備群 (Anlagenverbund) とでもいうべきものが存在している場合の問題である。ここでは、特定の設備財の要求(生産的利用)だけでは、生産プログラムが制限されるかどうかということについての決定を下すことはできないのである。それは、他に設備財の原価も考慮に入れて下されなければならないのである。そうした設備群を形成している機械設備にたいする減価償却は、それぞれの機械の短期的な要求(生産的利用)の関係であるばかりでなく、同時に、他のすべての機械の短期的な要求(生産的利用)にたいしても関数関係をもっているのである。しかしながら、短期的な生産計画の枠内で、そうした関数的な依存関係を正確に考慮することは大きな問題を提起することになる。それは、情報の獲得と処理に際しての困難さに関連するだけでなく、計画問題の構造それ自体にも関連しているのである。そこでは、機械設備の要求(生産的利用)という変数の目的関数係数としての減価償却が変数とみなされるべき他の機械設備の要求(生産的利用)によってのみ表現されるので、非線型の最適化の領域 (Gebiet der nichtlinearen Optimierung) の問題が重要となるのである<sup>30)</sup>。

マールートは、2台の機械を用いた場合について、これを3次元の空間グラフによって示しているのである<sup>31)</sup>。



さらにまた多数の機械・設備を用いた場合において減価償却問題を解くためには、多次元の凸型の解決空間 (ein mehrdimensionaler Konvexer Lösungsraum) が必要となると主張しているのである<sup>20)</sup>。

- (1) Mahlert, Arno, Die Abschreibungen in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, a.a.O., S.153-157.
- (2) Ebd., S.163.
- (3) Ebd., S.163-164.
- (4) Ebd., S.164-166.
- (5) Ebd., S.173-174.
- (6) Ebd., S.175-176.
- (7) Ebd., S.177.
- (8) Ebd., S.178.
- (9) Ebd., S.178.
- (10) Ebd., S.178-179. マーラートは、これにそれぞれ数値をあたえて、減価償却額を計算している。
- (11) Ebd., S.199.
- (12) Ebd., S.209-210.
- (13) Ebd., S.214.
- (14) Ebd., S.214.
- (15) Ebd., S.218.
- (16) Ebd., S.219.
- (17) Ebd., S.219-220.
- (18) Ebd., S.221.
- (19) Ebd., 224.
- (20) Ebd., S.225.
- (21) Ebd., S.226.

## V む す び

以上にみたごとく、マーラートは原価計算を企業活動の目的適合的な計画設定に役立つ情報の提供と同時に、意思決定を有効にコントロールするための計算手段として構築しようとしているのである。そこでは、原価は「活動と結びついている意思決定領域の価値減少」としていわば価値的にとらえられており、そのことは他面において、支出にもとづく「パガトリッシュな原価評価」

(pagatorische Kostenbewertung) の意義を否定することともなっているのである。こうした観点にたって構築されたマーラートの「意思決定指向的原価計算」においては、製品を原価負担者とするのではなくて、生産領域の諸活動が原価負担者としてあらわれるような計算となっているのである。しかも、マーラートは、長期的な枠計画と相互依存的な関係にある部分計画との関連において、減価償却を論じているのである。つまり、かれにあっては、減価償却問題は機械・設備の短期的な生産的利用と長期的な意思決定領域との関連のなかで考察されているのである。そして、短期的な部分モデルにおいて「理論的に正しい価値」に接近するために、かれは「意思決定仮説」を導入するのである。ここでは、法則性についての言明をおこなうという認識論的なもしくは科学論的な意味での仮説が問題とされているのではなくて、むしろ、「意思決定に役立つ仮説」というものが問題とされているのである。それは意思決定に関連するとおもわれる諸関連についての言明をおこない、認識論的な仮説とはちがって、その見積られたもしくは予想される効用がその引き起こす費用よりも大であり、しかも、その正味の効用が他の仮説のそれよりも高く見積られる限りにおいて、たとえそれが一度も生起しなかったとしても、すてられることはないといった類の仮説なのである。したがって、この意思決定仮説の証明度は認識仮説のそれと比較して、より低い劣ったものとならざるをえないのである。しかも、マーラートはそうした仮説として、「理論的に正しい収支の流れにたいする近似としての原価」を設定するのである。マーラートの減価償却論はこうした証明度の低い意思決定仮説に基礎をおいた概算的なものといえるのである。

このように、ここで論じられている「意思決定」は、現実の客観的な現象としての意思決定それ自体ではなくて、きわめて抽象的かつ理論的な枠組のなかでのそれであり、減価償却論を展開するための論理的な用具として用いられているにすぎないということが明らかになるのである。このような基本的な性格をもつマーラートの減価償却論にあっては、伝統的な減価償却概念を支えている「配分思考」ならびに「実体維持思考」が、「意思決定」という視角から批

判され否定されているのである。こうした批判のうえにたって展開されたのがマーラートの減価償却論なのである。

そこでは、経営手段の利用と結びつけられた意思決定領域の価値減少をどの程度まで数量化しうるかということが中心的な課題とされ、そのために、「限界原理」が適用され、さらに、支出系統間の比較から減価償却額を計算するという方法がとられているのである。したがって、そこでは、機械・設備の調達価値も、その時価も、さらにまた再調達価値も、減価償却の目的適合的な決定要因とはみなされないだけでなく、減価償却にとってはなんらの意義も有していないとさえ主張されているのである。そして、マーラートは、減価償却額の決定要因として、取替時点を早めることにたいする原価としての追加的利子、将来失われる貢献差益、追加的な修繕のための費用といった数値をあげているのである。しかし、その際、かれはそれら数値に随伴する不確定要因を無視し、「所与の単一価値的な予想」から出発しているのである。しかも、それら数値は概算的な見積りというものを前提としているのである。

このようみてくると、マーラートの主張している、意思決定論的に要求されるべき減価償却概念は、伝統的な意味における減価償却概念とは、その内容において、まったく異なっているといえるのである。したがって、こうした異なった内容をもった概念を伝統的な「減価償却」という用語をもって表現することは不適當であるといわざるをえないのである。しかしながら、マーラートは伝統的な減価償却概念との差異はみとめるものの、なお、意識的に、「減価償却」という用語を用いるのである。かれは異質の内容をもつ概念を同一の用語で表現しているといえるのである。つまり、マーラートの減価償却論では、「意思決定」というものが論理展開の用具とされ、それを媒介として、まったく異質の内容をもった概念が「減価償却」という用語のもとに、あたかも同質的な内容をもつ概念であるかのように論述されているのである。

こうした内容をもつマーラートの減価償却論の現実的な意義を考察するためには、今日のヨーロッパ（とくに EC）において進行しつつある会計制度の統一化の動きに注目しておく必要があるであろう。というのも、そうした統一化が

進行するなかにあって、多様かつ異質の内容をもつ減価償却実務(たとえば、「初年度100%償却」あるいは減価償却を景気の動向などに応じて弾力的におこなえるようにするといった減価償却制度の「弾力化」をあげることができる)が、「減価償却」の名のもとに、表見的には、あたかも同一のものであるかのように説明されているからである。マーラートの減価償却論はこのような多様かつ異質の内容をもつ減価償却実務をも「減価償却」の名のもとに論理化しうるひとつの可能性を示唆したものとして評価することができるのである。

(昭和52年11月)